



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2019.0000631676

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 0033098-49.2018.8.26.0000, da Comarca de São Paulo, em que é suscitante 2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "ACOLHERAM A ARGUIÇÃO. V.U. SUSTENTARAM ORALMENTE OS ADVS. DRS. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO E PAULO GONÇALVES DA COSTA JR.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmo. Desembargadores ARTUR MARQUES (Presidente), ANTONIO CARLOS MALHEIROS, FERREIRA RODRIGUES, EVARISTO DOS SANTOS, MÁRCIO BARTOLI, JOÃO CARLOS SALETTI, FRANCISCO CASCONI, RENATO SARTORELLI, CARLOS BUENO, FERRAZ DE ARRUDA, SALLES ROSSI, RICARDO ANAFE, BERETTA DA SILVEIRA, ANTONIO CELSO AGUILAR CORTEZ, ALEX ZILENOVSKI, GERALDO WOHLERS, ELCIO TRUJILLO, CRISTINA ZUCCHI, JACOB VALENTE, ADEMIR BENEDITO, VICO MAÑAS E PINHEIRO FRANCO.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

São Paulo, 7 de agosto de 2019.

XAVIER DE AQUINO
RELATOR

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

INCIDENTE DE ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

Nº 0033098-49.2018.8.26.0000

**SUSCITANTE: 2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO DO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

**INTERESSADOS: ITAVEMA ITÁLIA VEÍCULOS E
MÁQUINAS LTDA. E FAZENDA DO ESTADO DE SÃO
PAULO**

COMARCA: SÃO PAULO (ÓRGÃO ESPECIAL)

VOTO Nº 31.391

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. Artigo 66-B, inciso II, § 3º, da Lei Estadual nº 6374/1989, na redação dada pela Lei Estadual nº 13291/2008. Edição do Comunicado CAT 14/2018 posterior ao ingresso da ação. Questões que dizem respeito à necessidade de prévio requerimento administrativo para comprovação da dissonância entre preço praticado e base do imposto devido por substituição tributária, ao condicionamento da restituição ao art. 166 do CTN, à imposição de recolhimento da complementação do ICMS pelo contribuinte substituído, bem como as demais, alheias à análise da constitucionalidade do ato normativo, deverão ser solvidas pelo órgão fracionário. Controle de constitucionalidade que se dá de forma incidental, com cisão no julgamento da causa principal, em observância à cláusula de reserva do plenário. Competência do Órgão Especial reservada à análise da constitucionalidade ou não da norma e sua declaração.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. Artigo 66-B, inciso II, § 3º, da Lei Estadual nº 6374/1989, na redação dada pela Lei Estadual nº 13291/2008, que estabelece a possibilidade de restituição de créditos tributários oriundos da diferença entre a base de cálculo presumida e a efetivada somente quando a base de cálculo for fixada por autoridade competente. Restrição da Lei Estadual incompatível com o § 7º do artigo 150 da Constituição da República. Precedentes do Supremo Tribunal Federal e desta Egrégia Corte. Inconstitucionalidade reconhecida. Arguição acolhida.

Trata-se de Incidente de Arguição de

**PODER JUDICIÁRIO**

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Inconstitucionalidade suscitado pela Colenda 2ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo no Recurso de Apelação interposto no Mandado de Segurança nº 1004763-38.2018.8.26.0053, que Itavema Itália Veículos e Máquinas Ltda. impetrou contra ato do Diretor Executivo da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, junto à 15ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de São Paulo.

Em síntese dos autos, pretende o impetrante a restituição de créditos oriundos da diferença entre a base de cálculo presumida e a efetivada na sua atividade empresarial (venda de veículos), consoante previsto no artigo 150, § 7º, da Constituição da República, afastando-se, para tanto, o disposto no artigo 66-B, inciso II, § 3º, da Lei Estadual nº 6374/1989, na redação dada pela Lei Estadual nº 13291/2008, que estabelece a possibilidade de restituição somente quando a base de cálculo for fixada por autoridade competente, o que, na prática, inviabiliza o instituto (fls. 01/18). Extinto o feito com fulcro no artigo 485, inciso VI, do Código de Processo Civil (fls. 73/75), apelou o impetrante às fls. 102/128, arguindo a inconstitucionalidade do aludido dispositivo de Lei Estadual, por entender contrário à Magna Carta e decisões da Suprema Corte acerca do tema.

Através de v. acórdão de relatoria do eminente Desembargador RENATO DELBIANCO, determinou a 2ª Câmara de Direito Público a suspensão do julgamento e

**PODER JUDICIÁRIO****TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

remessa dos autos ao Colendo Órgão Especial, para apreciação da questão incidental de inconstitucionalidade da Lei Estadual nº 13291/2008 (fls. 178/188).

Após as manifestações das partes nos termos do artigo 948 do Código de Processo Civil (fls. 196/210 e 216/226), opinou a douta Procuradoria Geral de Justiça pelo acolhimento do incidente (fls. 312/321).

Sobreveio manifestação da interessada Itavema Itália Veículos e Máquinas Ltda, dando conta de que em 12 de dezembro de 2018 a Secretaria da Fazenda do estado de São Paulo adotou novo posicionamento sobre o tema exteriorizado através do Comunicado CAT 14/2018, sedimentando o entendimento de que o artigo 66-B, inciso II, da Lei nº 6.374/89, foi julgado constitucional sem qualquer menção ao seu § 3º e deve ser aplicado pela Administração, admitindo-se pedido referente a período posterior a 19/10/2016, data em que publicadas as decisões da C. Corte Suprema sobre o tema, admitindo-se ainda ressarcimento dos casos pretéritos em trâmite judicial na referida data (fls.345/348).

Manifestou-se também a Fazenda do Estado de São Paulo no sentido de que os julgamentos da Corte Suprema não albergam quaisquer ilações relativas à suposta desnecessidade de prévio requerimento administrativo ou de comprovação, pelo interessado, dos fatos que poderiam ensejar o direito à restituição, não se havendo negligenciar as questões relacionadas ao requisito



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

previsto no art. 166 do CTN, bem assim à eficácia temporal do comando fixado na Tese 201. (fls. 353/382).

Nova manifestação da interessada Itavema (fls. 429/438).

Acolheu-se a cota da i. Procuradoria-Geral de Justiça determinando-se, em conversão do julgamento em diligência, a intimação do Excelentíssimo Governador do Estado de São Paulo e do Procurador-Geral do Estado de São Paulo (fls. 445).

Manifestou-se o d. Procurador-Geral do Estado (fls. 457/463).

Prestaram informações: o Exmo. Governador do Estado (fls. 468/469) e o Presidente da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo (fls. 481/488).

Sobreveio manifestação da interessada Itavema (fls. 490/496).

Parecer da i. Procuradoria-Geral de Justiça, em complementação, pelo acolhimento do incidente, com modulação dos efeitos do julgado.

É o relatório.

I - *Prima facie* cabe a análise das manifestações da interessa Itavema Itália Veículos, do Procurador Geral do Estado de São Paulo e do Presidente da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo.

A interessada Itavema deu conta de que em 12 de dezembro de 2018 a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo adotou novo posicionamento sobre o



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

tema exteriorizado através do Comunicado CAT 14/2018, sedimentando o entendimento de que o artigo 66-B, inciso II, da Lei nº 6.374/89, foi julgado constitucional sem qualquer menção ao seu § 3º e deve ser aplicado pela Administração, admitindo-se pedido referente a período posterior a 19/10/2016, data em que publicadas as decisões da C. Corte Suprema sobre o tema, admitindo-se ainda ressarcimento dos casos pretéritos em trâmite judicial na referida data (fls.345/348).

A Fazenda do Estado de São Paulo, por sua vez, manifestou-se no sentido de que os julgamentos da Corte Suprema não albergam quaisquer ilações relativas à suposta desnecessidade de prévio requerimento administrativo ou de comprovação, pelo interessado, dos fatos que poderiam ensejar o direito à restituição, não se havendo negligenciar as questões relacionadas ao requisito previsto no art. 166 do CTN, bem assim à eficácia temporal do comando fixado na Tese 201. (fls. 353/382).

O Excelentíssimo Governador do Estado de São Paulo ratificou as razões da Fazenda do Estado e o Presidente da Assembléia Legislativa discorreu sobre o processo legislativo, pleiteando a interpretação que mais se coadune com o art. 150, § 7º da Constituição Federal.

Pois bem.

O controle de constitucionalidade por esta via se dá de forma **incidental**, no curso de um processo relativo a um caso concreto que está em trâmite, devendo a



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

questão prejudicial — inconstitucionalidade da norma apontada — ser resolvida para conduzir a decisão da lide principal.

É o caso, então, de cisão no julgamento da causa principal, na medida em que o órgão fracionário — reconhecendo a inconstitucionalidade de norma que dá amparo à pretensão das partes — suspende o julgamento e, observando a cláusula de reserva do plenário prevista no artigo 97 da Carta da República, encaminha os autos para que o Colegiado pronuncie, em maioria absoluta de seus pares, a inconstitucionalidade *ou não*, ocasião em que será acolhida ou rejeitada a arguição.

Trata-se, portanto, de partir-se a competência por critério funcional, entre o órgão ao qual incumbe o julgamento do recurso e o órgão que vai apreciar a espécie de “preliminar” de julgamento — matéria essa objeto da arguição de inconstitucionalidade —, resultando, a final, a integração de ambas as decisões, para deslinde do feito.

Neste passo, a competência do Órgão Especial se limita à questão da declaração (ou não) da inconstitucionalidade da norma que incidentalmente lhe foi trazida, ficando as demais questões, ainda que derivadas de tal declaração, para serem dirimidas pelo órgão fracionário.

Como bem lembrado no lúcido parecer de fls. 498/509, da lavra do i. Procurador-geral de Justiça Wallace Paiva Martins Júnior, *verbis*:

“(...) Ocorre que o procedimento relativo ao



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

incidente de inconstitucionalidade é dividido em três fases: (a) a primeira, com a manifestação do órgão colegiado fracionário, determinando a instauração do incidente por vislumbrar a possibilidade da declaração da inconstitucionalidade do ato normativo; (b) a segunda perante o Tribunal ou respectivo Órgão Especial, para exame efetivo da questão constitucional; (c) a terceira, com o retorno dos autos ao órgão fracionário, para conclusão do julgamento, do recurso, com aplicação do direito à espécie.

(..)

Este é o ensinamento de José Carlos Barbosa Moreira (Comentários ao CPC, vol. V, 12 ed., Rio de Janeiro, Forense, 2005, p.42), para quem:

'(...) Ocorre uma cisão funcional da competência: ao plenário, ou ao 'órgão especial', caberá pronunciar-se sobre a constitucionalidade, e ao órgão fracionário, depois, decidir a espécie, à luz do que houver assentado quanto à prejudicial. Suspende-se, portanto, o julgamento do recurso ou da causa pelo órgão fracionário sem prejuízo daquilo que já se tenha decidido independentemente da arguição.'



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Entretanto, ressalta o mesmo autor (op.cit.l, p.46) que:

*“(...) Incumbe ao plenário ou ao 'órgão especial' pronunciar-se acerca da prejudicial de inconstitucionalidade da lei ou ato do poder público, ou da parte de uma ou de outro, a cujo respeito lhe houver sido submetida a arguição pelo órgão fracionário. **O plenário (ou o 'órgão especial') não tem competência para manifestar-se sobre o que não haja sido acolhido na arguição (...) Da própria redação do art. 481, caput, 2ª parte, claramente ressalta que o acolhimento da arguição pelo órgão fracionário é pressuposto inafastável do conhecimento da questão pelo Tribunal.**”*

(...)

*Isso conduz à inevitável conclusão de que, como o Órgão Especial **não julga o recurso ou a causa, mas apenas o incidente de inconstitucionalidade, na verdade a decisão só estará completa com a conclusão do julgamento por parte do colegiado fracionário.**”*

Assim se conclui, inevitavelmente, que as



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

questões levantadas nas manifestações trazidas pelas partes e que dizem respeito à necessidade de prévio requerimento administrativo para comprovação da dissonância entre preço praticado e base do imposto devido por substituição tributária, ao condicionamento da restituição ao art. 166 do CTN, à imposição de recolhimento da complementação do ICMS pelo contribuinte substituído, bem como as demais, **alheias à análise da constitucionalidade do ato normativo**, deverão ser solvidas pelo órgão fracionário.

II -Acolhe-se a arguição de inconstitucionalidade do artigo 66-B, inciso II, § 3º, da Lei Estadual nº 6374/1989, na redação dada pela Lei Estadual nº 13291/2008.

Ao instituir o Sistema Tributário Nacional, estabeleceu a Carta Magna em seu artigo 150, § 7º, referente às limitações do poder de tributar, que:

“Art. 150.

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Tal mandamento, de clareza meridiana, traz o direito indelével do contribuinte à restituição de tributos cuja cobrança tenha ocorrido antecipadamente ao fato gerador, a exemplo do que comumente ocorre com o ICMS, sob a



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

condição de que o recolhimento inicialmente realizado seja confirmado pela efetiva realização deste fato gerador, que pode trazer valores inferiores ao originalmente utilizado como base de cálculo.

A respeito da amplitude do direito à restituição trazido pelo Texto Constitucional, esclarece MARCO AURÉLIO GRECO que:

“A pedra de toque desta figura está na cláusula de restituição prevista no dispositivo. Ela assegura a coerência e a validade da antecipação, com ou sem substituição. Com efeito, uma exigência fiscal só se justifica desde que ocorram os eventos legal e constitucionalmente previstos. Num modelo obrigacional clássico, inexistindo o fato gerador, nem mesmo haverá o dever de recolher e, por consequência, a regra é inexistir qualquer recolhimento; caso ele tenha ocorrido, a solução é a repetição do indébito. Num modelo em que a legislação consagre a antecipação, o recolhimento se dá em contemplação de um evento futuro, sendo este evento futuro (referido pela Constituição) previsto pela lei ordinária como apto a ensejar a cobrança do imposto ou contribuição.

A justificativa para a exigência antecipada é o evento que ocorrerá posteriormente; não ocorrendo este evento o recolhimento perde seu fundamento, sua justificação, e o excesso recolhido deve ser restituído. Esta consequência em si mesma é elemento indispensável para dar consistência e coerência ao mecanismo. Hoje a Constituição Federal erige a cláusula de restituição como elemento integrante da figura e no âmbito das limitações constitucionais do poder de tributar (em que se insere o artigo 150 como um todo), a significar que, se faltar o mecanismo de restituição, o próprio instituto da antecipação será inconstitucional.

Questão que pode ser levantada é no sentido de saber se a previsão constitucional alcança apenas as hipóteses em que o fato gerador não se realizar (dicção literal do dispositivo) ou se também se aplica às hipóteses em que ele ocorrer mas não tiver a dimensão



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

prevista ao ensejo do recolhimento por antecipação (não ocorrer tal como previsto).

O sentido do dispositivo constitucional é proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam da aplicação do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária. Não há uma autorização constitucional para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto (fato gerador futuro). Antecipa-se o imposto que será devido; não se antecipa para arrecadar mais do que o devido. Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar ou, realizando-se, não se der na dimensão originalmente prevista. O excesso tem a natureza de uma cobrança indevida e a Constituição não pretende legitimar o indébito.

Além disto, a falta de devolução do excesso fará com que o fato gerador futuro seja onerado com uma carga tributária superior àquela que resultaria se não houvesse a antecipação. Portanto, a antecipação sem devolução do excesso acaba se transformando num caso de aumento indireto da alíquota, sem lei específica que a preveja, pois o montante arrecadado pelo Fisco será superior ao que resulta da alíquota prevista em lei, aplicada sobre a base de cálculo do fato gerador futuro.”¹

Atendendo ao texto constitucional, a Lei Estadual paulista nº 6374/1989, em sua redação original, autorizou a restituição tributária sem qualquer confronto com os ditames constitucionais, consoante se verifica *in verbis*:

“Artigo 66-B. Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária:

(...)

II – caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação

¹ GRECO, Marco Aurélio. Comentário ao artigo 150, parágrafo 7º. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1672.



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

tributária de valor inferior a presumida.”

Registre-se, aliás, que consoante bem anotado pela douta Procuradoria Geral de Justiça no r. parecer de fls. 312/321, o Supremo Tribunal Federal chegou a analisar a constitucionalidade do dispositivo em questão nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2777, julgando-a improcedente.

Ocorre, contudo, que a Lei Estadual nº 13291/2008 trouxe alterações no texto original do artigo 66-B, introduzindo no inciso II o § 3º, a seguir transcrito:

“Art. 66-B.

(...)

II – (...)

(...)

§ 3º - O disposto no inciso II do 'caput' deste artigo aplica-se apenas na hipótese de a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária ter sido fixada nos termos do 'caput' do artigo 28.”

E, no que tange ao citado artigo 28, dispõe este que *“no caso de sujeição passiva por substituição, com responsabilidade atribuída em relação às operações ou prestações subsequentes, a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente”*.

Vê-se, portanto, que a antiga redação do artigo 66-B era consonante com o texto constitucional, na medida em que não trazia condicionantes superiores às trazidas pela própria Lei Maior. Contudo, a nova disciplina trazida pela Lei



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Estadual nº 13291/2008 caminhou em sentido contrário ao previsto na Carta Magna, eis que, nos exatos termos do r. parecer ministerial de fls. 312/321, “*somente poderia – a restituição – ter lugar nas hipóteses em que o valor da operação estivesse fixado ou autorizado por autoridade competente, ou seja, nas operações com preço máximo ao consumidor (PMC). A contrario sensu, nas hipóteses em que a operação presumida tivesse por base de cálculo o índice de valor agregado (IVA), não seria devida nenhuma restituição.*” (fls. 316).

Mais uma vez digno de nota trecho de obra de MARCO AURÉLIO GRECO, *litteris*:

“Quanto à restituição do excesso, a Constituição assegura ao contribuinte o direito à sua obtenção e não o condiciona a uma lei específica. Aliás, tratando-se de um direito do contribuinte, exigir lei para que este pudesse ser exercido poderia constituir-se em restrição ao próprio direito constitucionalmente assegurado. A CF/88 exige que exista um mecanismo ágil de restituição, desde que atendido o princípio geral da legalidade da ação administrativa. A necessidade e a amplitude da exigência de lei específica, neste caso, serão aferidas em função do modelo de restituição que for criado.

(...)

Acentue-se que a restituição do excesso configura hipótese de repetição do indébito cuja obtenção é direito do contribuinte, de modo que a eventual inexistência de lei, prevendo-a, não é razão para não ressarcir o excesso cobrado. Mais do que isto, a Constituição é explícita ao exigir que exista um mecanismo ágil para tanto. A Administração Pública está sujeita ao princípio geral da legalidade (CF, artigo 37, *caput*); o artigo 150, § 7º, da CF/88, por si só, não condiciona a restituição a outra disciplina legal (salvo a legalidade geral), a menos que o modelo criado dependa de lei específica.



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Haverá necessidade de lei para proceder à restituição, pois nenhuma ação administrativa pode se dar sem base em lei; mas o dispositivo analisado não exige, para este fim, o mesmo grau de pormenorização legal exigido para a criação da figura, pois não se pode esquecer que o tema, aqui, é o direito de o contribuinte obter o resultado econômico consistente na devolução do excesso. A exigência da Constituição não é de caráter formal (= existir lei), mas de caráter material (= ser a restituição imediata e preferencial). Portanto, a restituição estará sujeita ao princípio da legalidade geral (não da legalidade estrita), salvo se algum instituto específico exigir o contrário.

E mais: a inércia na elaboração da lei que viabilize a restituição não é justificativa para inibi-la. Aliás, a inexistência de restituição nos moldes constitucionais contamina de inconstitucionalidade o modelo de antecipação/substituição como um todo.”²

Diante deste quadro, a Suprema Corte, nos autos do Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, com repercussão geral reconhecida (Tema 201), reconheceu o direito à restituição na hipótese em que a operação se realiza com quantia inferior à presumida, sem qualquer diferenciação quanto à fórmula de fixação, nos termos da ementa a seguir:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de

² *Op. cit.*, p. 1670.



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.”

(Recurso Extraordinário 593849, Relator: Ministro EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-065 DIVULG 30-03-2017 PUBLIC 31-03-2017 REPUBLICAÇÃO: DJe-068 DIVULG 04-04-2017 PUBLIC 05-04-2017).

Destarte, o § 3º do inciso II do artigo 66-B da Lei Estadual nº 6374/1989, na redação dada pela Lei Estadual nº 13291/2008, não se coaduna com o § 7º do



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

artigo 150 da Carta Magna e julgado em repercussão geral da Suprema Corte, razão pela qual deve ser reconhecida a sua inconstitucionalidade.

Oportuno o registro, inclusive, que em sede de adequação do julgado, nos termos do artigo 1040, inciso II, da Lei Processual Civil, este Egrégio Tribunal já aplica o decidido pelo Supremo Tribunal Federal, consoante arestos ora transcritos:

“REANÁLISE – APELAÇÃO – Devolução à turma Julgadora para adequação ou manutenção do julgado, nos termos do art. 543-B do CPC/1963 (atual art.1040, parágrafo 3º, inciso II do C.P.C./2015) – Mandado de segurança preventivo impetrado por empresa revendedora de combustíveis, buscando o direito à restituição da diferença do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para a frente, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida - Segurança denegatória da segurança – Apelo da então impetrante, improvido - Reforma do que decidido - Adequação do que decidido no julgamento anterior do apelo ao julgamento do Recurso Extraordinário nº593.849/MG, Tema 201, Tribunal Pleno, Relator Ministro Edson Fachin j. em 19/10/2016 - Reforma do julgado, mediante o juízo de retratação – Apelação interposta pela então impetrante, provida. Reforma do julgado.”
(Apelação nº 0156089-81.2005.8.26.0000 – 3ª Câmara de Direito Público; Relator: Desembargador ANTONIO CARLOS MALHEIROS; Data do Julgamento: 08/05/2018; Data de Registro: 08/05/2018).

“MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – Substituição tributária - Venda de combustível - Transferência dos valores pagos a maior – Na hipótese dos autos, a natureza do direito reclamado não se coaduna com o rito mandamental, uma vez que a existência do crédito é insuscetível de ser demonstrado de plano, havendo necessidade, para seu reconhecimento, de dilação probatória – Recurso não provido - Incidência de tese



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

em repercussão geral – Tema 201 STF - RE 593.849 - É devida a restituição da diferença do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida – Acórdão modificado, para dar provimento ao recurso, nos termos do tema em repercussão geral.”

(Apelação 9218745-18.2005.8.26.0000 – 3ª Câmara de Direito Público; Relator: Desembargador MAGALHÃES COELHO; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 13/03/2018; Data de Registro: 18/04/2018).

Quanto ao pedido de modulação dos efeitos do julgado, calha observar que muito embora decisão que reconhece a inconstitucionalidade tenha caráter declaratório e, nestes termos, apenas reconhece vício preexistente, no caso presente, em julgamento de repercussão geral no RE nº 593849-MG, sobre o tema, a C. Corte Suprema deixou assente, *in verbis*:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

Decisão

(...) O Tribunal, apreciando o tema 201 da repercussão geral, por maioria e nos termos do voto do Relator, conheceu do recurso extraordinário a que se deu provimento, para reformar o acórdão recorrido e afirmar o direito da parte recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais e respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na Lei Complementar nº 118/05; na qualidade de prejudicial, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei nº 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais; fixou interpretação conforme à Constituição nas expressões “não se efetive o fato gerador presumido” no § 11 do art. 22 da Lei estadual e “fato gerador presumido que não se realizou” no artigo 22 do Regulamento do ICMS, para que essas sejam entendidas em consonância à tese objetiva deste tema de repercussão geral; e condenou a parte recorrida ao pagamento das despesas processuais, à luz da



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

legislação processual regente ao tempo da interposição do recurso extraordinário, ficando a parte vencida desonerada do pagamento de honorários advocatícios, conforme o enunciado da Súmula 512 do STF e o art. 25 da Lei 12.016/2009, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes, que negavam provimento ao recurso extraordinário. Por unanimidade, o Tribunal fixou tese nos seguintes termos: **“É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”**. Em seguida, o Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016.”. (g.n.)

Quanto à pretendida modulação dos efeitos deste julgado, há que se observar que a ADI 2.777/SP, da

**PODER JUDICIÁRIO**

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Relatoria do Ministro CEZAR PELUSO, já havia reconhecido a constitucionalidade do inciso II, do artigo 66-B da Lei Paulista nº 6.374/89 e como ali se deixou assente, “*em rigor, a restituição dos valores recolhidos a maior não configura despesa, mas cancelamento de receita por ausência de legitimidade constitucional para sua manutenção.* (cf. MARCO AURÉLIO GRECO, op. Cit., p. 35)”.

Ante o exposto, acolhe-se o presente Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade, reconhecendo-se a inconstitucionalidade do § 3º do inciso II do artigo 66-B da Lei Estadual nº 6374/1989.

Tornem os autos à d. Câmara Suscitante para processamento do apelo.

XAVIER DE AQUINO**RELATOR**